

Т.Г. КАМІНСЬКА*(Національний університет біоресурсів і природокористування України,
м. Київ, Україна)***Л.С. ШАТКОВСЬКА***(Національний університет біоресурсів і природокористування України,
м. Київ, Україна)*

Облік витрат на сертифікацію продукції в системі управління якістю

Метою статті є дослідження процесу сертифікації з позиції його відображення в бухгалтерському обліку та визначення головних аспектів облікового забезпечення управління процесом сертифікації продукції згідно українського законодавства та технічних вимог ЄС. Проведено огляд публікацій українських та зарубіжних науковців присвячених різним аспектам сертифікації та її відображення в обліку. Проаналізовані основні нормативно-правові акти, які регулюють процес здійснення сертифікації в Україні, зокрема, які встановлюють обов'язковість проведення сертифікації для відповідних груп товарів. Детально розглянуто процедури сертифікації продукції в Україні та підтвердження відповідності у випадку її експорту до країн ЄС за правилами й нормами міжнародного законодавства. Визначено основні об'єкти обліку процесу сертифікації, обґрунтовано порядок відображення сертифікації в бухгалтерському обліку. Запропоновано напрями розвитку облікового забезпечення управління якістю продукції на підприємствах України відповідно до гармонізації з міжнародним технічним регулюванням якості продукції.

Ключові слова: управління якістю, сертифікація, бухгалтерський облік, витрати, декларація відповідності.

Т.Г. КАМИНСКАЯ*(Национальный университет биоресурсов и природопользования Украины,
г. Киев, Украина)***Л.С. ШАТКОВСКАЯ***(Национальный университет биоресурсов и природопользования Украины,
г. Киев, Украина)*

Учет затрат на сертификацию продукции в системе управления качеством

Целью статьи является изучения процесса сертификации с позиции его отражения в бухгалтерском учете и определения главных аспектов учетного обеспечения управления процессом сертификации продукции согласно украинского законодательства и технических требований ЕС. Проведен обзор публикаций украинских и зарубежных ученых посвященных разным аспектам сертификации продукции и ее учетного обеспечения. Проанализированы основные нормативно-правовые акты, которые регулируют процесс проведения сертификации продукции в Украине, в частности, которые определяют обязательность проведения сертификации для соответствующих групп товаров. Подробно рассмотрены процедуры сертификации продукции в Украине и подтверждения соответствия в случае ее экспорта в страны ЕС по правилам и нормам международного законодательства. Определены основные объекты учета процесса сертификации, обоснован порядок отражения сертификации в бухгалтерском учете. Предложены основные направления развития учетного обеспечения управления качеством продукции.

Ключевые слова: управление качеством, сертификация, бухгалтерский учет, расходы, декларация соответствия.

Cost Accounting for Product Certification in Quality Management Systems

The article is to study the certification process from the perspective of its reflection in the accounting and determination of the main aspects of accounting maintenance of product certification process management of certification according to the legislation of Ukraine and technical requirements of the EU. There is made a review of Ukrainian and foreign scientists' publications on various aspects of certification and its reflection in the accounting. There are analysed the basic regulations governing the implementation process of certification in Ukraine, in particular, establishing mandatory certification for the relevant product groups. There are considered in detail the procedures of products certification in Ukraine and conformity assessment in the case of its exports to the EU by the rules and standards of international law. There are defined the main objects of accounting of certification process, and proved the order of certification in accounting. There are offered the directions of quality management accounting in companies of Ukraine according to the harmonization of international technical regulations of products quality.

Keywords: quality management, certification, accounting, costs, conformity declaration.

Постановка проблеми. Прогресивний розвиток української економіки вимагає підвищення якості продукції для підтримки її конкурентоспроможності на внутрішньому та зовнішньому ринках, зокрема, в країнах ЄС. За таких умов важливим стає впровадження на українських підприємствах систем менеджменту якості, сертифікації продукції для українського ринку та за міжнародними технічними вимогами. Нині склалася ситуація, за якої укладання контракту із іноземними замовниками та вихід на міжнародні ринки вимагає сертифікації продукції для підтвердження її якості. При цьому, в світі панує тенденція до гармонізації та уніфікації стандартів якості, їх взаємовизнання передовими країнами [1]. Це слугує передумовою в Україні для підвищення уваги до якості продукції та умов її сертифікації. В результаті значно підвищується попит на послуги сертифікації за національними стандартами та за міжнародними технічними вимогами.

Недостатня дослідженість теоретичної бази та обмеженість практичного досвіду в галузі сертифікації й управління якістю, зокрема, щодо їх облікового відображення, значно уповільнюють дані процеси і перешкоджають виходу українських виробників на міжнародні ринки збуту продукції. Цим зумовлюється необхідність посилення теоретичних досліджень та напрацювання практичного досвіду в даному напрямі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження проблем сертифікації продукції та управління її якістю знайшли відображення в публікаціях українських і закордонних авторів: В.С. Іванова [1], С.Д. Мельничук [3], Н. Кочетова [10], Р.В. МакГрі [11], С. Мозер [12], С.Д. Мердох [13], С. Райт [15]. Однак багато теоретичних і практичних аспектів проблеми сертифікації продукції і особливо її облікового забезпечення залишилися

поза увагою науковців та потребують вирішення. Зокрема, актуальними є питання визначення основних об'єктів обліку в процесі сертифікації, розподілу витрат підприємства, відображення податкових зобов'язань та ін.

Метою статті є дослідження процесу сертифікації з позиції його відображення в бухгалтерському обліку та визначення головних аспектів облікового забезпечення управління процесом сертифікації згідно українського законодавства та технічних вимог ЄС.

Виклад основного матеріалу. Законодавчі та організаційні основи сертифікації підприємств, продукції, процесів як бази державного та суспільного регулювання безпеки та якості товарів і послуг регулюється Законом України «Про підтвердження відповідності» [8]. Основними принципами державної політики у сфері сертифікації є:

– скоординованість та розмежування дій і сфер відповідальності органів виконавчої влади з метою уникнення дублювання;

– прозорість і вільний доступ до інформації про проведення сертифікації;

– гармонізація національних та міжнародних, зокрема, європейських, нормативних актів, спільність процедур підтвердження якості продукції як вітчизняного, так і іноземного виробництва.

Відповідно до Закону України «Про підтвердження відповідності» [8] розрізняють обов'язкову та добровільну сертифікацію. Законом визначено перелік товарів і послуг, які підлягають обов'язковій сертифікації. Наприклад, зварювальне обладнання, засоби охоронного призначення, дорожні транспортні засоби та ін. Добровільну сертифікацію найчастіше проводять з метою підвищення довіри споживачів до товарів або послуг підприємства, що сприяє зростанню конкурентоспроможності

підприємства [7]. На відміну від обов'язкової, добровільну сертифікацію мають право проводити не лише державні органи сертифікації, а також приватні та громадські організації, які уповноважені державою в національній системі сертифікації.

Відповідно до Закону України «Про метрологію та метрологічну діяльність в Україні» [7] сучасна національна Українська державна система сертифікації (УкрСЕПРО) базується на системі Держстандарту СРСР та міжнародних угодах і

програмах, до яких долучалася наша країна. До таких угод належить «Угода про партнерство та співробітництво між Україною та ЄС», використання міжнародних стандартів якості ISO. Для підтвердження належної якості продукції підприємство може провести самосертифікацію у тому разі, якщо воно атестувало систему якості відповідно до вимог міжнародного стандарту якості ISO 9001. Кількість виданих в Україні сертифікатів ISO 9001 у 1993-2013 рр. наведено на рис. 1.

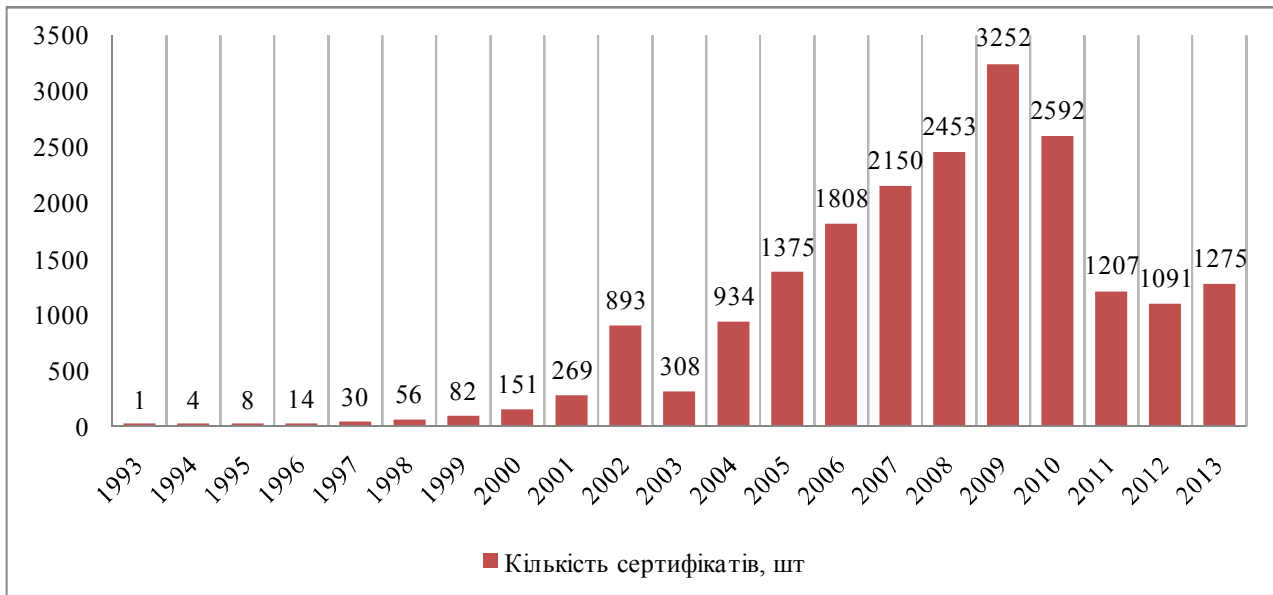


Рис. 1. Кількість сертифікатів ISO 9001, виданих в Україні у 1993-2013 рр.

Джерело: [4].

За даними рис. 1 можемо помітити, що запровадження процесів сертифікації за міжнародними стандартами почалося майже одразу після набуття Україною незалежності й характеризувалося постійним зростанням до 2010 р. Різкий стрибок у 2002 р. відображає прагнення українських виробників вийти на міжнародні ринки, на яких у цей час для них склалася сприятлива кон'юнктура, зокрема, завдяки розширенню співпраці із СОТ. Падіння кількості виданих сертифікатів у останні роки викликано, на наш погляд, двома причинами: по-перше, до цього часу більшість зацікавлених виробників уже пройшли сертифікацію, а новий попит на такі послуги не виникає через загальні проблеми української економіки, другим фактором є проблеми, спричинені не економічними, а політичними та соціальними труднощами в країні.

Центральним державним органом в національній системі сертифікації продукції виступає Український науково-дослідний інститут стандартизації, сертифікації та інформатики. До його обов'язків входить проведення обов'язкової сертифікації, а також за умови погодження із замовником, добровільної.

Суб'єктами процесу сертифікації в Україні є:

1. Національний орган із сертифікації, функції якого виконує Державна служба технічного

регулювання і споживчої політики України. Вона розробляє стратегію розвитку сертифікації, встановлює основні положення сертифікаційного процесу, здійснює організаційне та методичне забезпечення процесу сертифікації, проводить реєстрацію систем сертифікації, а також знаків відповідності, веде Державний реєстр сертифікованої продукції, затверджує найменування продукції, сертифікація якої є обов'язковою.

2. Науково-технічна комісія із сертифікації, головним завданням якої є розробка принципів сертифікації продукції, що забезпечуватимуть реалізацію норм Закону України «Про захист прав споживачів» [6].

3. Територіальні центри сертифікації, до функціональних обов'язків яких належить інформаційна методична допомога підприємствам, зокрема, при підготовці до сертифікації та моніторинг відповідності сертифікованої продукції.

4. Інші органи сертифікації, що зареєстровані як юридична особа і проводять безпосереднє здійснення сертифікації та надання пов'язаних і супутніх послуг.

5. Випробувальні лабораторії, що являють собою самостійні атестовані організації, проводять випробування на підтвердження відповідності

Бухгалтерський облік

продукції державним та міжнародним стандартам безпеки і якості.

6. Аудитори, які є атестованими фізичними або юридичними особами і проводять контроль дотримання норм.

Згідно європейських гармонізованих нормативно-правових актів виробником вважається фізична або юридична особа, яка здійснює виготовлення чи замовляє виготовлення продукції та випускає її для продажу під належним йому найменуванням або зареєстрованою торговою маркою [9]. У разі, коли готова продукція випускається для продажу під найменуванням або торговою маркою, зареєстрованою за іншою юридичною або фізичною особою, тоді саме вона вважається виробником продукції, і бере на себе всю повноту відповідальності за відповідність продукції, робіт, послуг вимогам стандартів.

Підтвердження відповідності продукції можна засвідчити двома шляхами:

1) декларування відповідності виробником самостійно;

2) проведення сертифікації відповідності за угодою відповідним уповноваженим органом.

Для застосування першого варіанту підприємство має запровадити і провести атестацію системи управління якістю відповідно до міжнародного стандарту якості ISO 9001 [12].

Відповідно до другого варіанту сертифікат на єдиний зразок продукції підприємство отримує від уповноваженого органу на основі позитивних висновків експертиз, випробування яких проводяться в атестованій лабораторії. На серійну продукцію видається ліцензія на право використання сертифіката відповідності [14], підставою для чого служать позитивні висновки первинних експертиз відібраних акредитованою лабораторією зразків продукції. Зразки можуть відбиратися лабораторією із виробництва, складу або місць реалізації продукції.

Власне процес сертифікації продукції включає дев'ять етапів (рис. 2).



Рис. 2. Порядок здійснення процесу сертифікації в Україні

Джерело: побудовано авторами на основі [3].

Згідно порядку здійснення сертифікації:

1. На першому етапі підприємство самостійно обирає уповноважений на сертифікацію орган та подає заявку на сертифікацію продукції. Орган протягом встановленого терміну, який складає не більше одного місяця, розглядає отриману заявку та приймає рішення про проведення сертифікації.

2. Аналіз документів підприємства проводиться для попереднього визначення відповідності продукції сертифікаційним вимогам.

3. Обстеження виробничих потужностей проводиться затвердженою органом сертифікації комісією для підтвердження відповідності виробничих ліній вимогам виробництва сертифікованої продукції.

4. Для підтвердження наявності умов законного і стійкого виробництва продукції відповідно до нормативних показників проводиться атестація виробничих потужностей.

5. Відбір зразків продукції та їх експертиза проводиться призначеною органом сертифікації комісією або атестованою лабораторією за дорученням органу сертифікації.

6. Протоколи проведених експертиз та документація про відповідність продукції, яка надана органу сертифікації, розглядається для ухвалення остаточного висновку про відповідність продукції встановленим нормам та вимогам.

7. Видача сертифікату відповідності та ліцензії на право використання сертифікату для серійної

продукції здійснюється органом, який проводив сертифікацію продукції [9].

8. Оприлюднення інформації про результати сертифікації проводиться органом, який проводив сертифікацію. Він надсилає до Державної інспекції України питань захисту прав споживачів та інших органів державної влади в галузі технічного нагляду та споживчої політики копії документів про сертифікацію. На підставі цього інформація про сертифікацію продукції включається до довідників та інформаційних ресурсів, які надають інформацію про сертифіковану продукцію в Україні.

9. Моніторинг якості сертифікованої продукції проводиться протягом періоду дії сертифікату або ліцензії відповідно до угод за визначеною процедурою. Його, як правило, проводить орган, який видав сертифікат відповідності продукції [11]. Залежно від схеми сертифікації може проводитися періодичний технічний нагляд або періодичне оцінювання сертифікованої системи нагляду. Відповідно до результатів моніторингу, орган, який його проводив, складає звіт, де відмічає виявлені невідповідності та їх можливі причини, надає пропозиції з їх коригування чи усунення.

Продукція, яка пройшла процедуру сертифікації та отримала сертифікат відповідності, маркується знаком відповідності. Відомості про відповідність продукції вказуються на упаковці та у супровідній документації.

Отже, процес сертифікації включає низку процедур, що потребує адекватного облікового супроводження. Об'єктами та змістом обліку процесу сертифікації продукції виступають:

- 1) облік оплати робіт, пов'язаних з сертифікацією, яку здійснює замовник (підприємство-виробник);
- 2) облік матеріальних затрат відповідно до договору на виконання робіт із сертифікації;
- 3) облік витрат, пов'язаних з розглядом апеляцій щодо рішень виконавця сертифікації;
- 4) облік отримання та наявності документації із сертифікації, а саме сертифікату відповідності продукції або свідоцтва;
- 5) облік наявності та руху сертифікованої продукції;
- 6) облік витрат з технологічного нагляду.

Витрати в бухгалтерському обліку визнаються в залежності від їх характеру, умов ведення та напрямів діяльності організації або у складі витрат по звичайних видах діяльності. Зокрема, витрати, пов'язані з виготовленням та продажем продукції, визнаються витратами по звичайних видах діяльності. Витрати, які за своїм характером не пов'язані з виготовленням та продажем продукції, визнаються у складі інших.

Витрати, пов'язані із сертифікацією продукції, систематизуються, головним чином, на рахунках 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 93 «Витрати на збут», витрати на сертифікацію продукції відображаються в бухгалтерському обліку за дебетом рахунку 23 «Виробництво» та кредитом рахунку 685 «Розрахунки з різними кредиторами»

(аналітичний рахунок організації, яка надає послуги сертифікації), якщо можна ідентифікувати їх за конкретною номенклатурою продукції, або за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» та кредитом рахунку 685 «Розрахунки з різними кредиторами», якщо їх не можна ідентифікувати за конкретною номенклатурою продукції. У такому разі сума витрат розподіляється за обраною базою (наприклад, кількість продукції, заробітна плата). При наявності понаднормових витрат рішення щодо їх включення до собівартості товарів приймаються колегіально.

Аналітичний облік витрат потрібно здійснювати, на наш погляд, в двох напрямках: а) за видами процедур сертифікації (проведення лабораторних досліджень, обстеження виробництва тощо); б) за елементами витрат (матеріальні витрати, витрати на оплату праці тощо). Організація має право зменшити загальну суму ПДВ на суми податку, пред'явлені платникові податків при придбанні товарів (робіт, послуг) для проведення операцій, визнаних об'єктами оподаткування з ПДВ. Зазначені податкові відрахування здійснюються на підставі податкових накладних, виставлених продавцями товарів (робіт, послуг), після прийняття на облік цих товарів (робіт, послуг).

З метою оподаткування прибутку витрати на сертифікацію незалежно від того, проводилася вона на добровільній або обов'язковій основі [13], можуть враховуватися у складі загальновиробничих, загальногосподарських або інших витрат, пов'язаних з виробництвом і реалізацією. Витрати, прийняті для цілей оподаткування, визнаються такими у тому звітному податковому періоді, до якого вони належать, незалежно від часу фактичної виплати коштів або іншої форми їх оплати. Витрати визнаються у тому звітному податковому періоді, в якому вони виникають виходячи з умов угод [5].

На наш погляд, сертифікат, виданий на термін більше 1 року, підприємство може визнати нематеріальним активом, і, таким чином, відображати витрати на сертифікацію у складі капітальних інвестицій на формування об'єкта нематеріальних активів, які потім формують первісну вартість нематеріального активу. Якщо термін дії сертифікату менше 1 року, витрати на сертифікацію доцільно відобразити у складі загальновиробничих витрат, в кінці періоду переносючи їх на вартість продукції. Деякі науковці пропонують включати витрати на сертифікацію безпосередньо до вартості готової продукції, однак П(С)БО 9 «Запаси» не передбачає включення витрат на сертифікацію до первісної вартості готової продукції, вважаючи первісною вартістю готової продукції її виробничу собівартість [15].

На практиці можливі ситуації, коли орган із сертифікації за результатами проведеного дослідження відмовляє організації в отриманні сертифікату відповідності. Проте витрати організації вже здійснені (наприклад, передані на дослідження зразки продукції, оплачені послуги з

проведення лабораторних досліджень). У цьому випадку після отримання відмови зазначені витрати в цілях бухгалтерського обліку підлягають визнанню в складі інших витрат, не пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції [8].

А для цілей оподаткування застосування вирахування з ПДВ і визнання зроблених витрат можуть нести для організації істотні податкові ризики. Адже якщо у видачі сертифіката відмовлено, то виробництво і реалізація продукції стають неможливими. У такій ситуації організація не може прийняти ПДВ для зниження податкового зобов'язання, так як понесені витрати виявляються не пов'язаними з діяльністю, що обкладається ПДВ.

Висновки. Бухгалтерський облік виступає важливою складовою процесу управління якістю продукції та забезпечення процесів сертифікації. Недостатність досвіду відображення в обліку процесів сертифікації призводить до того, що виникають питання щодо визначення об'єктів обліку та правильного розподілу витрат. Очевидно, що витрати по сертифікації повинні визнаватися витратами звичайної діяльності у складі собівартості виробленої продукції, так як підтверджують відповідність виробленої продукції встановленим для неї вимогам.

Входження України в русло загальносвітового прогресу вимагає переорієнтації вітчизняної системи підтвердження якості продукції за міжнародними стандартами. Широке запровадження систем управління якістю продукції на підприємствах та сертифікація якості продукції за міжнародними вимогами значно підвищує конкурентоспроможність підприємств, що в кінцевому підсумку надає їм стратегічні переваги, а це неодмінно відображається на результатах роботи та ефективності діяльності. Тенденція до підвищення прибутковості та розширення ринку в довгостроковій перспективі є стратегічним напрямом економічної політики на сучасному етапі.

4 Список використаних джерел

1. *Іванова В.Є.* Особливості сертифікації, маркування, етикування та штрих-кодування товарів в Україні / В.Є. Іванова // *Управління розвитком.* – 2013. – № 23(163). – С. 41-43.

2. *Іщенко Я.П.* Непрямі витрати на підприємствах АПК: методи обліку та порядок розподілу / Я.П. Іщенко // *Облік і фінанси АПК.* – 2005. – № 3 – С. 24-31.

3. *Мельничук С.Д.* Стандартизація, метрологія, сертифікація та управління якістю: [підручник] / [Мельничук С.Д., Баль-Прилипка Л.В., Боровиков О.Я., Бутенко Л.М.] – К.: Видавничий центр НУБіП України, 2013. – 532 с.

4. Обзор ИСО [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.iso.org/iso/ru/home/standards/certification/iso-survey.htm?certificate=ISO%209001&countrycode=UA#countrypick>.

5. *Охріменко І.В.* Роль витратно-цінового аналізу в адаптації сільськогосподарських підприємств до ринкових умов / І.В. Охріменко // *Економіка АПК.* – 2000. – № 7. – С. 70-75.

6. Про захист прав споживачів: Закон України від 12.05.1991 р. № 1023-ХІІ [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1023-12>.

7. Про метрологію та метрологічну діяльність: Закон України від 05.06.2014 р. № 1314-VII [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1314-18>.

8. Про підтвердження відповідності: Закон України від 17.05.2001 р. № 2406-III [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2406-14>.

9. Рішення Європарламенту та Ради ЄС зі встановлення загальних правил торгівлі товарами від 09.07.2008 р. № 768/2008/ЕС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_b42.

10. *Kotchetova N.* Judgment and Decision Making Accounting Research: A Quest to Improve the Production, Certification and use of Accounting Information / N. Kotchetova, S. Salterio // *Blackwell Handbook of Judgment and Decision Making.* – 2004. – № 1. – PP. 547-566.

11. *McGee R.W.* Accounting Reform in Transition and Developing Economies / R.W. McGee. – Florida: Springer, 2009. – 509 p.

12. *Moser C.* Business Models in Sustainability Certification: Towards a More Substantive Understanding of Rule Intermediaries in Transnational Governance for Sustainable Commodity Chains / C. Moser // 27th Annual Meeting (3 July 2015). – Sase, 2015 [Electronic resource]. – Mode of access: <https://sase.confex.com/sase/2015am/webprogram/Paper3432.html>.

13. *Murdoch S.J.* How certification systems fail: Lessons from the Ware report / Murdoch S.J., Bond M., Anderson R. // *IEEE Security & Privacy.* – 2012. – Т. 10. – № 6. – PP. 40-44.

14. The 'Blue Guide' on the implementation of EU product rules 2014 [Electronic resource]. – Mode of access: <http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/4942/attachments/1/translations/en/renditions/pdf>.

15. *Wright S.* Accounting for taste: Conversation, Categorisation and Certification in the Sensory Assessment of Craft Brewing: PhD thesis in Economics – Lancaster University, 2014. – 287 p.